

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato il 06.05.2013, le soc. ALFA spa e BETA spa proponevano ricorso contro l'Agenzia delle Entrate - Dir. Prov. Monza e Brianza, chiedendo l'annullamento dell'avviso di liquidazione con il quale veniva rideterminato il valore dell'avviamento del ramo d'azienda (ritento) ceduto ed il valore del patrimonio netto. Presupposto dell'atto oggi impugnato era l'avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate Monza e Brianza con il quale l'Ufficio aveva riqualificato ai sensi dell'articolo 20 DPR 131/86 in modo unitario, come cessione di ramo d'azienda una complessa operazione intragruppo, costituita da un conferimento di ramo d'azienda cui era seguita la vendita della partecipazione acquisita.

Più precisamente:

- in data 29.10.2010 la società BETA spa costituiva la società Alfa spa, alla quale, in data 29.11.2010 (ma con effetto a partire dal 23.12.2010), veniva conferito il ramo d'azienda sita in Arcore avente per oggetto l'attività di distribuzione e commercializzazione di prodotti resistenti all'abrasione;

- in data 23.12.2010 la società BETA spa cedeva alla società Alfa Holding sas l'intera partecipazione in Alfa spa ad un prezzo pari ad Euro 1.940.000,00.

Ciò premesso, argomentava l'Ufficio che il comportamento tenuto dalle società dovesse essere unitariamente considerato, in quanto orientato alla realizzazione di una cessione di ramo d'azienda sia pure realizzata mediante una pluralità di negozi giuridici distinti.

Le ricorrenti davano atto che a seguito di impugnazione, l'avviso di liquidazione presupposto era stato annullato con sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, confermata dalla Commissione Regionale; tale ultima decisione, impugnata dall'Ufficio era ancora pendente innanzi alla Corte di Cassazione.

In merito all'atto oggi impugnato, le ricorrenti eccepivano: il difetto di legittimazione passiva in capo alla Alfa, società beneficiaria del conferimento ma le cui azioni erano state successivamente oggetto di cessione tra la BETA spa e la Alfa Holding sas; l'illegittimità dell'avviso impugnato per l'artificioso frazionamento degli accertamenti dell'ufficio in due distinti atti; la nullità dell'avviso impugnato per la violazione del diritto al contraddittorio; la violazione e falsa applicazione delle disposizioni di cui all'art. 20 del DPR n. 131 del 1986.

Nel merito, l'infondatezza dei rilievi dell'Ufficio relativi alla valorizzazione dell'avviamento ed all'integrale disconoscimento delle passività di finanziamento.

Costituitasi ritualmente l'Agenzia delle Entrate ha chiesto il rigetto del ricorso, confutandone i motivi e ribadendo gli argomenti esposti nell'atto impugnato.

Su concorde richiesta delle parti, il processo veniva sospeso in attesa che si pronunciasse la Suprema Corte di Cassazione in merito al ricorso proposto avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia pronunciata il 6.5.2014, che aveva confermato la sentenza della CTP sez. 41 del 20.2.2013, di annullamento dell'avviso di liquidazione con cui era stato riqualficata l'operazione come cessione di ramo d'azienda. All'odierna udienza, il rappresentante delle ricorrenti produceva il testo della Legge Finanziaria 2018 e chiedeva l'accoglimento del ricorso; la resistente chiedeva confermarsi il provvedimento di sospensione del processo non essendo ancora intervenuta la pronuncia della Suprema Corte di Cassazione.

Il Collegio decideva quindi come da dispositivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione Tributaria, esaminati gli atti ed i documenti prodotti, ritiene che il ricorso sia fondato e pertanto meriti accoglimento.

L'atto oggi impugnato ha come presupposto l'avvenuta riqualficazione da parte dell'Ufficio di una complessa operazione intragruppo, come sopra descritta: tale riqualficazione si basa, ad avviso del Collegio, su un'erronea interpretazione dell'art. 20 DPR 131/86.

Come noto la norma in esame è stata profondamente incisa dall'intervento legislativo che, con l'articolo 1, comma 87, della L. n. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018), ha modificato il primo comma della norma il cui testo è ora del seguente testuale tenore: *"l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"*.

La relazione illustrativa alla nuova legge spiega testualmente che *"La modifica è volta a dirimere alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla portata applicativa dell'articolo 20 del DPR 26 aprile 1986 n. 131 ... incertezze interpretative ... rese evidenti anche dall'esame delle pronunce della giurisprudenza di legittimità ... La norma introdotta è volta, dunque, a definire la portata della previsione di cui all'articolo 20 del TUR, al fine di stabilire che detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici "collegati" con quello da registrare. Non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà, ad esempio, essere assimilata ad una cessione di azienda la cessione totalitaria di quote). È evidente che ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui*

all'articolo 20 del TUR, tale vantaggio potrà essere valutato sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, numero 212".

Il tema riguardante la decorrenza della norma ha già formato oggetto di alcune prese di posizione in giurisprudenza, di legittimità e di merito; in particolare la Suprema Corte di Cassazione, con sentenza n. 2007/2018, ha negato la natura interpretativa della norma, ritenendo che la stessa non possa essere applicata retroattivamente.

Nella formulazione previgente, la norma in oggetto così recitava: *"è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"*.

La Suprema Corte di Cassazione con orientamento minoritario, condiviso tuttavia da questo Collegio, aveva già affermato che *"... se è indubitabile che l'Amministrazione in forza di tale disposizione non è tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti ovvero quella "forma apparente" al quale lo stesso art. 20 fa riferimento, è indubbio che in tale attività riqualificatoria essa non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici. In altre parole non deve ricercare un presunto effetto economico dell'atto tanto più se e quando - come nel caso di specie - lo stesso è il medesimo per due negozi tipici diversi per gli effetti giuridici che si vogliono realizzare. Infatti, ancorché da un punto di vista economico si possa ipotizzare che la situazione di chi ceda l'azienda sia la medesima di chi cede l'intera partecipazione, posto che in entrambi i casi si "monetizza" il complesso di beni aziendali, si deve riconoscere che dal punto di vista giuridico le situazioni sono assolutamente diverse ..."* (Cass. sez. V 03.10.2016 n. 20154).

A dirimere ogni contrasto è tuttavia intervenuto il legislatore il quale con la Legge di Bilancio 2019 ha definitivamente sancito che: *"L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131"*.

Ritiene quindi il Collegio che, alla luce del contesto normativo sopra delineato, l'Ufficio non potesse operare la riqualificazione ex art. 20 DPR 131/1986 delle operazioni intragruppo sopra delineate come cessione d'azienda: dall'illegittimità (incidentalmente rilevata) dell'atto presupposto consegue l'illegittimità dell'avviso di liquidazione oggi impugnato. In accoglimento del ricorso, l'atto impugnato va pertanto annullato.

Deve ritenersi che nel caso di specie sussistano quei giustificati motivi per compensare integralmente fra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese.